MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

Épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session principale – juin 2010 (corrigé)

PREMIÈRE PARTIE

I-1- Les droits et impôts dus à l'occasion de la constitution de la société «CHAMS» et des apports y afférents

• **Droits d'enregistrement, droits au profit de la CPF et droits de timbre**

- Droit d'enregistrement de 100D au titre de l'acte constitutif,
- Droit de souscription et de versement de 100D ;
- Droit pour défaut d'origine de 3% de la valeur de l'immeuble y compris la valeur de l'hypothèque, et ce, **en l'absence des références de l'enregistrement de la dernière mutation** soit :

(30% x 3.000.000D + 120.000D) = **1.020.000D** ;

1.020.000D x 3% = **30.600D** ;

- Droit CPF dû sur la valeur de l'immeuble apporté soit la valeur d'apport + l'hypothèque x 1% soit 1.020.000D x 1% = **10.200D** ;
- Droit de mutation de 5% sur la valeur de l'hypothèque (120.000D) soit : **6.000D** et droit de timbre de 2D par feuille.
- Droit de 15DT par page au titre de chaque document déposé (statuts, déclaration de souscription…)

• **IS dû par la société KNAUF au titre de la plus-value immobilière réalisée lors de l'apport en nature de l'immeuble**

1ère méthode : 15% x (30% x 3.000.000D + 120.000D) = 153.000D (15% de la valeur de cession)

2ème méthode : 30% x (1.020.000D - 215.000D) = 241.500D (30% de la plus-value)

La société KNAUF peut opter pour la méthode la plus favorable (1ère méthode).

2- Régime fiscal applicable à la société «CHAMS» et les avantages fiscaux auxquels peut prétendre la société en question et les souscripteurs à son capital

a- Régime fiscal de la société «CHAMS» :

La société «CHAMS» est soumise **à toutes les obligations comptables et fiscales de droit commun**, y compris le paiement de l'IS au taux de 30% des bénéfices nets imposables. L'impôt sur les sociétés dû ne doit pas être inférieur à 0,1% du chiffre d'affaires brut autre que celui provenant de l'exportation avec un minimum de 250D. Ce minimum n'est pas dû pendant les trois premières années à compter de la date de dépôt de la déclaration d'existence.

L'objet de son activité, qui est la production de l'énergie solaire, rentre dans le champ d'application de la TVA, et à ce titre, la société «Chams» est soumise à la TVA au taux de 18%.

b- Avantages fiscaux auxquels peuvent prétendre la société et les souscripteurs à son capital :

• **Pour la société «CHAMS» :**

Bien qu'elle soit une société industrielle établie dans une zone de développement régional prioritaire, la société «CHAMS» ne peut pas bénéficier des avantages du code d'incitation aux investissements car la production de l'énergie solaire n'est pas régie par ledit code.

Toutefois, ladite société peut prétendre aux avantages de l'article 52, à savoir :

- L'exonération de l'IS pendant une période ne dépassant pas 5 ans ;
- La participation de l'Etat aux dépenses d'infrastructure ;
- Des primes d'investissement dans la limite de 20% du montant de l'investissement ;
- La suspension des droits et taxes en vigueur au titre des équipements nécessaires à la réalisation de l'investissement.

Ces avantages sont octroyés par décret après avis de la commission supérieure d'investissement.

• **Pour les souscripteurs au capital de la société «CHAMS» :**

Les souscripteurs ne peuvent pas bénéficier d'avantages fiscaux puisque l'activité de la société «CHAMS» n'est pas régie par le code d'incitations aux investissements.

2ème alternative : *(Attribuer une note complète si réponse selon cette alternative)*

Les données de l'énoncé indiquant que le projet en question relève du secteur industriel, pourraient amener les étudiants à le considérer comme éligible aux avantages au titre du développement régional. Même si en substance, cette hypothèse n'a pas de profonds fondements, il y a lieu, par souci d'équité, de la prendre en considération et de considérer comme correcte la réponse retenant la possibilité du bénéfice des avantages au titre du développement régional. Cette réponse se présente alors comme suit :

S'agissant d'une société industrielle établie dans une zone de développement régional prioritaire, la société «CHAMS» peut prétendre aux avantages suivants :

- Déduction des bénéfices provenant de l'exploitation pendant les dix premières années d'activité nonobstant le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 Décembre 1989. Dans ce cas, le minimum d'impôt de 0,1% n'est pas dû également pendant la période de dix ans.
- Déduction de 50% des bénéfices provenant de l'exploitation pendant les dix années suivantes. Dans ce cas, le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 Décembre 1989 égal à 20% du bénéfice global ainsi que le minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires brut sont exigibles.
- Exonération de la contribution au fonds de promotion du logement pour les salariés pendant les 5 premières années à partir de la date de l'entrée en activité effective.
- Déduction des bénéfices réinvestis au sein d'elle-même totalement et nonobstant le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 Décembre 1989.

Pour les souscripteurs au capital de la société «CHAMS»

Les souscripteurs peuvent déduire de leur assiette imposable, les montants souscrits au capital de la société en numéraire et libérés nonobstant le minimum d'impôt prévu par les articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 Décembre 1989 (L'apport en nature fait par la société «KNAUF» ne donne pas droit à un dégrèvement fiscal).

3- Le régime fiscal applicable aux différents intervenants dans la réalisation du projet d'installation de l'usine et le lancement du projet de la société «CHAMS»

a- Pour la société «NOVA ETUDE» :

S'agissant d'une société résidente en Norvège et non établie en Tunisie qui a réalisé des revenus de source tunisienne en contrepartie d'études économiques qui relèvent de l'article 12 (redevances) de la convention de non double imposition signée entre la Tunisie et le Royaume de Norvège, elle sera soumise à l'IS et à la TVA par voie de retenue à la source libératoire comme suit :

• **En matière d'IS :** la retenue à la source aura lieu sur le montant brut au taux de 15% prévu par l'article 12 de la convention qui est le même taux que celui du droit commun, comme suit :

185.000 x 1,12 x 15% = **31.080D**

• **En matière de TVA :** Retenue à la source de 100% de la TVA : 185.000 x 12% = **22.200D**

b- Pour la société «KLAUSS» :

• **Au titre de la vente de matériel :**

Aucun impôt n'est dû à ce titre par la société «KLAUSS» du fait que la vente est effectuée directement par le siège en Norvège et qu'elle ne dispose pas d'un établissement stable en Tunisie.

• **Au titre des opérations de montage :**

- Pour la société

La société «KLAUSS» est établie en Tunisie, du moment où les frais de montage dépassent 10% du prix des équipements, et même si la durée des opérations de montage est inférieure à 6 mois (l'article 5 h/ de la

convention tuniso-norvègienne de non double imposition).

520.000D > (10% x 2.500.000D = 250.000D)

Elle est donc redevable de tous les impôts et taxes de droit commun. Elle est aussi soumise à l'obligation de déposer au bureau de contrôle des impôts du lieu d'imposition une déclaration d'existence selon un modèle établi par l'administration (article 56 du Code de l'IRPP et de l'IS). Toutefois, elle est dispensée de la tenue de la comptabilité et du dépôt de la déclaration de l'IS dès lors qu'elle est établie pour une période qui ne dépasse pas 6 mois.

- Au titre de la TVA, elle est redevable de cette taxe comme suit : 520.000 x 18% = 93.600DT

- Au titre de l'impôt sur les sociétés : l'IS est dû dans ce cas par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% du chiffre d'affaires brut, comme suit :

520.000D x 1,18 x 10% = 61.360D

Etant précisé que la société «KLAUSS» peut opter pour son imposition sur la base d'un bénéfice réel. Dans ce cas, elle doit tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et de payer l'IS au taux de 30% du bénéfice net avec un minimum de 0,1% du chiffre d'affaires brut.

La retenue à la source au taux de 10% est opérée par la société «CHAMS» au titre des opérations de montage, sauf si l'établissement stable de la société «KLAUSS» lui présente une attestation prouvant qu'il a opté pour son imposition sur la base d'un bénéfice réel, auquel cas, la société «CHAMS» doit opérer une retenue à la source sur le marché au taux de 1,5%, qui est imputable sur l'IS dû. En cas d'excédent, il est restituable.

- Pour le personnel de la société «KLAUSS»

Les salaires au titre des opérations de montage sont supportés par l'établissement stable de la société «KLAUSS» sise en Tunisie. En vertu de l'article 15 de la convention tuniso-norvégienne, les salariés sont donc imposables en Tunisie au titre des salaires et tous les avantages et rétributions qu'ils réalisent en contrepartie de leur emploi en Tunisie dans le cadre des opérations de montage. L'imposition a lieu conformément au droit commun. À ce titre, l'établissement stable est dans l'obligation d'effectuer la retenue à la source au titre de l'impôt dû au titre des salaires, y compris les avantages en nature, et les salariés sont tenus de déposer la déclaration de l'impôt dans les conditions du droit commun mais sans bénéficier des déductions communes, telles que les déductions pour situation et charges de famille s'agissant de non-résidents.

c- Pour la société «HIGH TEC» :

S'agissant d'une société résidente en Norvège et non établie en Tunisie qui a réalisé un revenu de source tunisienne compris dans la définition du terme redevance de la convention de non double imposition signée entre la Tunisie et la Norvège, elle est redevable de l'IS au titre de la location de l'équipement par voie de retenue à la source libératoire. En plus, elle est redevable de la TVA qui lui sera retenue totalement par l'établissement stable de la société «KLAUSS». Ces retenues sont liquidées comme suit :

En matière d'IS : 48.000 x 1,18 x 15% = **8.496 D**

En matière de TVA : 48.000D x 18% = **8.640D**

d- Pour la société «CLAUSS FINANCES» :

Les intérêts servis à la société «KLAUSS Finances» sont soumis à la retenue à la source comme suit :

*** Retenue à la source au titre de l'IS :**

Conformément à l'article 11 de la convention Tuniso-Norvègienne de non double imposition, la retenue à la source au titre des intérêts servis à partir de la Tunisie au profit d'un résident de la Norvège non établie en Tunisie a lieu selon le taux maximum de 12%. Donc les intérêts à servir pour l'échéance du 25 décembre 2009 à la société «KLAUSS Finances» seront soumis à la retenue à la source au taux de 12% qui est inférieur au taux de 20% prévu par le droit interne, et ce, comme suit :

2.500.000 x 10% x 6/12 x 1,06 x 12% = 15.900D

*** Retenue à la source au titre de la TVA**

La retenue à la source à 100% de la TVA :

2.500.000 x 10% x 6/12 x 6% = 7.500D

e- Pour la société «HIGH SERVICE» :

En absence d'établissement stable et de redevances, les rémunérations payées à la société «HIGH Services» en contrepartie de la location de la main-d'œuvre (deux ingénieurs) ne font pas l'objet de retenue à la source au

titre de l'IS.

En revanche, elles sont soumises à la TVA qui doit être payée par la société «CHAMS» par voie de retenue à la source libératoire au taux de 100%, comme suit :

100.000D x 18% = 18.000D

4- Régime fiscal des ingénieurs mis à disposition par la société «HIGH Services » et modalités de transfert des revenus

a- Régime fiscal :

En vertu des dispositions de l'article 15 de la convention tuniso-norvégienne de non double imposition, les deux ingénieurs sont soumis à l'impôt au titre des salaires en Tunisie dès lors que leurs salaires sont supportés par un employeur résident **ou établi** en Tunisie. Leur imposition a lieu selon les dispositions du droit commun sans bénéficier des déductions pour situation et charges de famille s'agissant de non-résidents.

L'imposition couvre toutes les rétributions ainsi que les avantages en nature pris en charge par la société «Chams» à l'exception de ceux qui sont inhérents à l'exercice de leur activité en Tunisie (tels que les déplacements professionnels, le logement pour éloignement du lieu de résidence, etc…). Les retenues à la source sur leur salaire effectuées par l'établissement stable sont imputables sur l'IR définitif dû au moment du dépôt de la déclaration de régularisation.

b- Formalités fiscales à accomplir pour permettre le transfert des revenus disponibles :

L'article 112 du code des droits et procédures fiscaux a subordonné le transfert à l'étranger des revenus imposables à la présentation d'une attestation de régularisation de la situation fiscale au titre de tous les revenus et bénéfices imposables réalisés en Tunisie. Ladite attestation est délivrée par le service de contrôle des impôts compétent sur demande selon modèle délivré par l'administration fiscale.

L'attestation de régularisation de la situation fiscale des revenus ou bénéfices doit être présentée même en cas de leur exonération d'impôt auprès :

- des services des douanes à l'occasion du rapatriement d'effets personnels ou de matériels ;
- des services de la banque centrale de Tunisie ou des intermédiaires agréés à l'occasion du transfert des revenus ou bénéfices vers l'étranger.

II-1- Détermination du bénéfice imposable et l'IS dû par la société «Carthage» au titre de l'exercice 2009

a- Détermination du bénéfice imposable :

Bénéfice comptable : 980.000D :

- La plus-value de 135.000D doit faire partie du résultat fiscal ; toutefois, la société «Carthage» bénéficie de la déduction d'une quote-part de son montant pour la détermination du bénéfice imposable dans les mêmes conditions que le bénéfice provenant de l'exportation.

- Le gain de change de 20.000D, provenant de l'encaissement de la créance sur la filiale établie au Maroc, doit faire partie du bénéfice imposable et ne peut pas bénéficier de la déduction au titre de l'exportation car la loi de finances pour l'année 2008 a limité la déduction aux gains de change relatifs aux ventes et acquisitions réalisés dans le cadre de l'exercice de l'activité principale.

- La prime de 120.000D reçue du FAMEX doit faire partie du résultat fiscal ; toutefois, la société «Carthage» bénéficie de la déduction d'une quote-part de son montant pour la détermination du bénéfice imposable dans les mêmes conditions que le bénéfice provenant de l'exportation.

- La provision pour dépréciation des actions cotées à la bourse du Maroc de 75.000D est à réintégrer, elle n'est pas déductible. La déduction est réservée aux provisions pour dépréciation des actions cotées à la BVMT.

- La perte de 200.000D relative à l'annulation de la moitié des titres de participation n'est pas admise fiscalement dès lors qu'elle n'est pas considérée comme définitive. Elle ne le serait qu'au moment de la cession des titres ou de la liquidation de la société émettrice. Au moment de l'annulation des titres, la perte n'est encore ni certaine ni effective, l'événement peut simplement donner lieu à la constatation d'une provision, qui n'est fiscalement déductible que si l'entreprise émettrice est une société anonyme cotée à la BVMT.

- Les frais d'études facturés par la société «Nova Etudes» de 185.000D sont à réintégrer car ils concernent l'exercice 2008, année de la réalisation **et de la facturation** des études. Egalement, les frais d'études ne constituent pas une charge liée à l'exploitation de la société «Carthage».

Par ailleurs, la société «Carthage» doit intégrer dans son bénéfice imposable, les intérêts non précomptés au taux de 8% au titre des sommes qu'elle a avancées à sa filiale établie au Maroc et correspondant à la période

allant du 25 avril au 25 octobre soit :

560.000D x 8% = 44.800D

44.800D x 6 /12 = **22.400D**

b- Le calcul de l'IS, compte tenu des précisions qui précèdent, s'établit comme suit :

Le résultat comptable :	**980.000D**
A Réintégrer :	
- Provision pour dépréciation d'actions :	75.000D
- Frais d'études :	185.000D
- Intérêts non précomptés :	22.400D
- Pertes sur annulation des titres :	200.000D
Bénéfice fiscal avant déductions / Incitations fiscales	**1.462.400D**

Détermination de la quote-part du bénéfice à prendre en considération pour déduire le bénéfice provenant de l'exportation :

1.462.400 - 22.400 - 20.000 = 1.420.000D

Exportation 40% : 568.000D **Local 60% : 852.000D**

- Bénéfice fiscal avant déductions 1.462.400D
- Déduction quote-part export 568.000D
- **Bénéfice imposable 894.400D**
- **I.S : 30% 268.320D**

Minimum de 0,1% :

6.800.000D x 60% x 1,18 x 0,1% = 4.814,400D

L'IS étant supérieur au minimum de 0,1% du chiffre d'affaires, il est exigible.

En rapport avec l'alternative retenue par le candidat quant à l'éligibilité de la société «CHAMS» aux avantages du régime du développement régional, et si l'hypothèse de l'éligibilité a été retenue, le calcul de l'IS doit tenir compte d'un dégrèvement fiscal au titre du réinvestissement financier, et le calcul se présentera alors comme suit :

- Bénéfice fiscal avant déductions 1.462.400D
- Déduction quote-part export 568.000D
- **Déduction dégrèvement 397.500D**
- Bénéfice imposable 496.900D
- IS : 30% 149.070D

2- Obligations de la société «Carthage» relatives à l'opération de cession des équipements

Les obligations relatives à la cession des éléments d'actifs **acquis** dans le cadre d'une opération de fusion réalisée avec une société établie dans une zone de développement régional sont :

- **Au niveau de l'IS :** aucune obligation n'est due à ce niveau, dès lors que la plus-value de fusion relative à ces équipements bénéficie du même régime fiscal que le bénéfice de l'activité de l'entreprise absorbée. En conséquence, elle n'est pas concernée par la réintégration de 50% de son montant à raison d'un cinquième par année. La société n'est tenue d'aucune régularisation lors de sa cession.

- **Au niveau de la TVA :** La cession des équipements par la société absorbante engendre en principe l'obligation de régularisation à raison des 1/5ème de la TVA récupérée au niveau de la société absorbée. En effet, à la date de l'opération de fusion, et en application de l'article 9 du code de la TVA, la situation au regard de la TVA est transférée à l'identique de la société absorbée vers la société absorbante et aucune régularisation n'est due. Par conséquent, la société doit faire la régularisation de la TVA comme suit :

TVA à régulariser = 350.000 x 12% x 1/5 = 8.400D

DEUXIÈME PARTIE

1- Régularité de la visite effectuée par les deux inspecteurs des services financiers à l'hôtel

La visite effectuée le 10 février 2010 par deux inspecteurs des services financiers relevant du bureau de contrôle des impôts à Djerba s'inscrit dans le cadre du droit de visite prévu par l'article 8 du CDPF. Les dispositions de l'article 3 du même code relatives à la définition du lieu d'imposition ne font pas obstacle à l'exercice du droit de contrôle par les agents du service fiscal dans la circonscription duquel se trouve le lieu d'exercice de l'activité du contribuable. Dans le cas précis, les deux inspecteurs des services financiers relevant du bureau de contrôle des impôts à Djerba sont habilités à **visiter** l'hôtel sis à Djerba et procéder à des constatations matérielles des éléments relatifs à l'activité ou des registres et documents comptables détenus par la société «VACANCES PLUS».

Toutefois, la visite effectuée à ce titre est entachée des anomalies suivantes :

- La visite ayant pour objectif de procéder à des constatations matérielles doit être effectuée sur la base d'un ordre de mission spécial dont une copie doit être délivrée contre récépissé au contribuable ou à son représentant au début de la visite, or dans l'énoncé, il est indiqué que les vérificateurs n'ont présenté que leur carte d'identité nationale.
- La visite doit être effectuée par au moins deux agents assermentés munis de leur carte de commission prouvant leur appartenance au service fiscal du lieu d'imposition, or dans notre cas, les deux agents dont l'un n'est pas assermenté se sont limités à présenter leurs cartes d'identité.

2- Régularité de l'arrêté de taxation d'office notifié à la société «vacances plus» le 28 février 2010

En application de l'article 47 du CDPF, la taxation d'office est établie en cas de défaut de dépôt par le contribuable des déclarations fiscales, dans un délai maximum de trente jours à compter de la date de sa mise en demeure, conformément aux procédures de notification prévues par l'article 10Du CDPF. Dans notre cas, bien que la société «Vacances plus» se trouve dans une situation de défaut de dépôt des déclarations relatives à la TFP et au FOPROLOS dues au titre des mois de novembre et décembre 2009 et bien que le chef de centre de contrôle des impôts Tunis 2 est habilité à signer l'arrêté de taxation d'office du fait que le siège social de la société «VACANCES PLUS» relève de sa compétence territoriale, l'arrêté de taxation est entaché des deux anomalies suivantes :

- Le service fiscal ayant établi l'arrêté de taxation d'office n'a pas procédé à la notification préalable d'une mise en demeure à la société «Vacances plus».
- L'arrêté de taxation d'office a été notifié par lettre sous plis fermé déposée directement à son bureau d'ordre contre décharge ; or cette procédure de notification n'est pas conforme aux dispositions de l'article 10Du CDPF.

3- Les modalités d'opposition à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office notifié en date du 28 février 2010

En application de l'article 55 du CDPF, l'opposition à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office doit être introduite auprès du tribunal de première instance dans la circonscription duquel se trouve le service fiscal ayant établi la taxation d'office par l'intermédiaire d'une requête écrite et motivée dont une copie doit être notifiée au service fiscal défendeur par l'intermédiaire d'un huissier-notaire dans un délai de 60 jours à compter de la date de la notification de l'arrêté de taxation d'office et au moins 30 jours avant la date de l'audience. Le procès-verbal de notification doit assigner le service fiscal défendeur d'établir sa réponse par écrit et de la présenter au plus tard le jour de l'audience.

Dès lors que le montant du redressement est supérieur à 25.000DT, le ministère de l'avocat est obligatoire.

L'exécution de l'arrêté de taxation d'office sera suspendue par le payement de 20% du montant du redressement en principal ou la production d'une caution bancaire pour le même montant dans un délai de 60 jours à compter de la date de notification de l'arrêté de taxation d'office.